

固定資産税における課税保留の適法性について — 必要性、論証、提案 —

津山市財政部課税課

高 原 成 明

第1 はじめに

固定資産税は、固定資産の所有者に対する地方税である。所有者が納税義務者となり、所有者に対して納税通知書を送付することで、具体的に租税債権が発生する仕組みである。

しかし、所有者以外の者が納税通知書の送付の相手方（以下、「送付先」という。）となるべき場合であって、かつ送付先が存在しない案件が、一定数存在する。

この場合、一定の手続きを履践することで納税通知書を送付することは可能であるが、その手続きには多額の費用と負担が発生する。その費用は、対象となる固定資産の換価・配当を経て回収することになるが、それが常に可能になるとは限らない。長期にわたる地価下落を背景に、換価困難な固定資産が一定数存在しているのである。

つまり、納税通知書を送付するために、一定の費用や負担が発生し、その回収が困難であるために、納税通知書そのものを送付することが困難となっている案件が発生している。

本稿では、このような案件の解決策の一つとして、納税通知書を送付しない、すなわち、課税を保留する（以下、「課税保留」という。）ことについて、その必要性、適法性の論証、及び提言を行うことを目的としている。

固定資産税の賦課徴収事務において現に生じている問題について、どのような問題が、どのように発生し、それに対してどのように考えるべきかを述べる。この問題についてよりよい解決に向けての問題提起となれば、本稿の目的は達成できると考える。

第2 課税保留の必要性

1 課税保留の概要

（1）課税保留の意義

課税保留とは、課税庁が納税の告知（賦課決定の送付先に対して納税通知書を送達すること（地方税法（以下単に「法」という。）第13条第1項）を保留することをいう。課税保留は、賦課決定をなした後の納税通知書の送付を保留することに過ぎず、課税要件を満たせば当然に生じる公法上の法定債権である租税債権に¹に何ら変動をきたすものではないため、処分性はない²。

¹ 固定資産税の徴収は普通徴収（第364条第1項、第1条第1項第7号）の方法による。また、義務の内容である納

(2) 課税保留の対象

課税保留の対象は、送付先が不存在である場合である。

どのような場合がこれに該当するかは後述する。

2 課税保留の必要性

では、送付先が不存在であるとき、なぜ課税保留が必要になるのでしょうか。

納税義務者と送付先の関係、送付先が不存在である場合の履践すべき手続き及び手続き履践の困難性について説明する。

(1) 納税義務者と送付先の関係

ア 納税義務者

固定資産税の課税客体は固定資産（土地、家屋及び償却。法第342条第1項、第341条第1号）であり、納税義務者は所有者である（法第343条第1項）。

所有者とは、土地又は家屋については登記簿若しくは土地又は家屋課税補充台帳³に所有者として登記又は登録された者をいい（法第343条第2項前段）、償却資産については償却資産課税台帳に登録された者をいう（法第343条第3項。以下、土地、家屋、償却資産の登記簿若しくは課税台帳又は課税補充台帳における名義人を「台帳名義人」という。）。台帳名義人と実体的所有者が一致しなくても、台帳名義人が納税義務を負う⁴。

もっとも、台帳名義人が賦課期日前に死亡又は消滅等しているときは、賦課期日において土地又は家屋を現に所有している者が納税義務者となる（法第343条第2項後段）。なお、賦課期日は当該年度の初日の属する年の1月1日である（法第359条）。

現に所有している者とは、実体的所有者、すなわち民法その他所有権の移転に関連する法令に従い定まる所有権の帰属主体である。例えば、賦課期日前に台帳名義人が死亡した場合、その相続人がその権利を承継する場合である（民法第882条、第896条本文、第886条から第890条まで）。

付すべき税額を確定する行為を賦課決定（法第17条の4第1項第1号）といい、納税通知書を納税者に交付することによってその納税義務が確定する（金子宏『租税法』第20版・平成27年・弘文堂・841頁）。

² 課税庁は一時的に納税の告知を保留するに過ぎず、法定納期限（当該年度の第1期納期限。法第11条の4第1項柱書）の翌日から起算して5年間は納税の告知をすることができる（法第18条第1項柱書）。また、その期間が経過した場合は徴収権が時効によって消滅することを理由に課税処分ができなくなるに過ぎない。いずれにしても、課税保留という行為によって租税債権に変動をきたすものではないため、処分性はない（最判昭和39年10月29日民集18巻8号1809頁）。

³ 土地又は家屋のうち未登記のものの所有者は課税補充台帳に登録されることになる。未登記土地はほとんどないが、未登記家屋は建築年次が古いもの又は簡易小規模な家屋において広くみられる。

⁴ 台帳名義人と実体的所有者が一致しない場合、納付税額相当額の調整は不当利得返還請求権で調整される（前掲書653～654頁。最判昭和47年1月25日民集26巻1号1頁）。

イ 送付先

(ア) 自然人

所有者は所有物の管理処分権を有する（民法第206条）ために、通常納税義務者と送付先は一致する。

しかし、自然人は一定の場合に行為能力が制限を受ける（民法第5条、第9条、第13条、第17条）。このうち、未成年者及び成年被後見人に対してした意思表示は対抗できない（民法第98条の2本文）。この場合は、その法定代理人は親権者又は未成年後見若しくは成年後見人であるから（民法第824条本文、第859条第1項、第838条。⁵⁾）、納税義務者が未成年者又は成年被後見人であるときは、これらの者が送付先となる。

自然人が課税客体である固定資産の管理処分権（以下、「管理処分権」という。）を喪失すると、管理処分権を有する者（以下、「管理処分権者」という。）が送付先となる。例えば破産手続開始の決定を受けた場合（破産法第78条第1項、第34条第1項）における破産管財人がこれにあたる。

(イ) 法人

法人の場合、納税義務者は法人そのものであるから、必ず別人格の送付先が存在する。送付先は、法人の代表権を有する者（以下、「代表者」という。）となる（会社法第349条第1項等。⁶⁾）。

(2) 送付先が不存在である場合に履践すべき手続き

ア 送付先が不存在である場合

(ア) 自然人

この場合は、二つ考えられる。

一つは、自然人が行為能力の制限を受け、又はそれを欠いているにも関わらずその法定代理人が存在しない場合である。

未成年者は、意思表示の受領能力が認められないが、親権者又は後見人が欠け、かつ後任が選任されていない場合がこれにあたる（以下、この類型を「法定代理人不存在類型」という。）。

その他、精神上の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にある者には、後見開始事由が認められることから（民法第7条）、精神上の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にあり、かつ、後見開始の審判を受けていない状態である者は、意思表示の受領能力も認められないと考えることができる。この場合、成年後見人が選任されていないのであれば、法定代理人が存在しない場合にあるといえる。

⁵ この意思表示に納税の告知などの公法上の意思表示が含まれないと解するのは相当ではないため、民法上の規律を受けることとなる。

⁶ その他会社法第599条第1項、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第77条第1項、第197条前段、特定非営利活動促進法第16条、宗教法人法第18条第3項、医療法第46条の4第1項、社会福祉法第38条、私立学校法第37条第1項等がある。本稿では法人すべてを網羅する必要はないと考え、課税主体として典型的な法人である株式会社を対象として考察する。

もう一つは、納税義務者が死亡し、相続人が存在しないため（相続放棄（民法第939条）により相続人が存在しなくなった場合も含む。）相続財産法人が成立する場合（民法第951条）であって、相続財産管理人（民法第952条第1項、第953条、第28条前段）が選任されていない場合である（以下、この類型を「相続財産管理人不存在型」という。）。

（イ）法人

法人に清算開始原因（会社法第475条）が存在するが、清算人が選任されていない（法定清算人（会社法第478条第1項）が存在しない場合も含む。）場合である。

例えば、休眠会社のみなし解散がなされたとき（会社法第472条第1項）であって、法定清算人である取締役（会社法第478条第1項第1号）がすでに全員死亡しているときなどが考えられる（以下、この類型を「清算人不存在類型」という。）。

他には、法人につき破産手続開始決定がされその後同手続終結又は廃止された時に残余財産がある場合（その後に残余財産があることが判明した場合や、破産管財人が財団から権利放棄（破産法第78条第2項第12号）した財産がある場合も含む。）に、清算人が選任されていない場合である。

この場合、残余財産の清算手続が必要となるが、法人と代表者は委任関係にあり、法人の破産手続開始決定により委任関係は終了し、従前の代表者が当然に清算人になるわけではなく、改めて清算人を選任しなければならない（会社法第330条、民法第653条第2号^{7）}）。

Ⅱ 送付先が不存在である場合に履践すべき手続き

上記のように、送付先が不存在である場合は、次の3類型が典型として整理できる。履践すべき手続きは、類型ごとに異なるが、共通することは裁判所又は家庭裁判所を通じて、財産につき管理処分権者の選任手続をする必要があることである。

（ア）法定代理人不存在類型

自然人が納税義務者である場合であって、何らかの事情で意思表示の受領能力を欠いているが、法定代理人が選任されていない場合。

この場合、履践すべき手続きは利害関係人として家庭裁判所に未成年後見人の選任の請求（民法第840条第1項）、又は成年後見開始の審判の請求（民法第7条）をすることである。

（イ）相続財産管理人不存在類型

自然人が台帳名義人である場合であって、その相続人が存在しないが、相続財産管理人が選任されていない場合。

この場合、履践すべき手続きは利害関係人として家庭裁判所に相続財産管理人の選任の請求をすることである（民法第952条第1項）。

^{7）} 同時廃止の事案につき、最判昭和43年3月15日民集22巻3号625頁（小林秀之・斎藤善人『破産法』第三版・平成17年・弘文堂・241～242頁参照）。異時廃止であれ、終結であれ、破産手続開始決定があったことには変わらないため、この場合も同様の結論となると考える。

（ウ）清算人不存在類型

法人が納税義務者である場合であって、その法人の残余財産を清算しなければならないが、清算人が選任されていない場合（法定清算人が不存在である場合も含む）。

この場合、履践すべき手続きは利害関係人として裁判所に清算人の選任の申立てをすることである（会社法第478条第2項）。

（３）手続き履践の困難性

上記手続きの履践によって、理論上はすべての送付先に対して納税の告知をすることができる。しかし、現実においてその実行は多くにおいて困難を伴う。

納税の告知の前提として、裁判所又は家庭裁判所に対して送付先となるべき管理処分権者の選任を求める手続は、費用、時間並びに多くの調査及び作業工程が必要となる。租税の賦課及び徴収には公平性が求められるのは当然であるが、租税の賦課及び徴収の根本的な目的は、国家の財政需要を満たすこと、すなわち、現実の金銭給付の履行確保である。

このため、徴収手続きの一環である納税の告知にかかる費用等と現実に確保できる納税額とに著しい不均衡が生じる場合や、そもそも納税の告知にかかる調査や作業工程が複雑な場合など、徴収目的達成に支障を生じさせる事情があるときは、上記手続きの履践することが困難である。

以下、徴収目的達成に支障を生じさせる事情について整理したい。

（ア）費用

ア）予納金等の金銭費用

成年後見人選任手続きに掛かる費用は申立てに関しておおむね5～10万円程度、後見人に対する報酬に関しておおむね月額2～3万円程度、相続財産管理人選任及び清算人選任手続にはおおむね20～50万円程度必要とされる。相続財産に関しては財産調査により債務超過が判明した場合には、さらに破産手続に移行するため、その申立て手続きにより多額の費用を要する⁸。

イ）事務負担

申立ての準備として、納税義務者の財産・債務調査の実施、裁判所との事前の調整、弁護士等に委任する場合には代理人弁護士等との調整など、多くの事務を要する。事務負担のみならず、専門知識に不足する課税庁において、正確かつ遺漏のない財産・債務調査の実施は困難であり、仮に財産・債務調査を弁護士等の外部の専門家に依頼した場合、直接的な費用が掛かることになる。

（イ）換価困難性

手続き履践における最大の問題は、換価可能な財産がないことが多い点である。

⁸ 実際に相続財産管理人の選任手続きをした自治体から聞き取りをしたところ、当該自治体ではすべての案件で請求等をしているわけではなく、当該固定資産を買い取りたい旨の申出があったために特定の案件に限定して申立てをしたこと、当該案件については手続中に相続債務があることが発覚し、裁判所から相続財産管理人の選任が取消され、結局予納金の回収ができず費用が未回収に終わり、納税の告知もできなかったことなどが明らかとなった。

法定代理人不存在類型はともかく、相続財産管理人不存在類型及び清算人不存在類型は、固定資産に換価価値がなく、固定資産税等の負担から免れるために、相続人全員が相続放棄をするに至り、又は破産管財人が財団から権利放棄をするに至ったのである。そうすると、送付先が存在しない場合に、上記費用を掛けて納税の告知を行い、その後滞納処分に至ったとしても、現実に換価できない。

この場合、費用のみが掛かり、費用回収及び徴収目的を達成できないことになる。

(ウ) 他債権者の存在

仮に、換価可能な財産があったとしても、他債権者が存在する場合、上記手続きの履践に困難を伴う。

この場合、他の債権が租税債権に優先する場合は配当が得られない可能性がある。

また、租税債権が他の債権に優先するとしても、債務超過に至っていることが判明した場合は、上記述べたように破産手続に移行せざるを得ず、手続き履践に掛かる費用が膨らむことになる。

これらの事情は、徴収目的達成に支障を生じさせる事情といえる。

(4) 小括

以上のべたように、法定代理人不存在類型、相続財産管理人不存在類型及び清算人不存在類型において、管理处分権者選任手続きを履践することで納税の告知は可能ではあるものの、費用、事務負担、換価困難性又は他債権者の存在など、徴収目的達成に支障を生じさせる事情が単独または複数存在することが多く、このような事情がある場合には、納税の告知をすることが困難である。このため、課税保留によって、回収不能な費用及び徴収目的達成の観点から徒労に終わるであろう事務負担を回避するために、課税保留が必要となるのである。

第3 課税保留の適法性

1 問題の所在

地方税法には、明文で課税保留を認める規定がない。このため、課税保留が適法であるかどうか問題となる。

固定資産税の課税に関しては、原則として「課する」(法第5条第2項柱書、第342条第1項、第343条第1項)と規定されていること、例外的状況においては「課することができる」(法第343条第4項)と規定されていることから、法は文言を使い分けており、課税処分は羈束行為であって、徴収しないという判断は許されていないようにも考えられる。

このため、課税保留の適法性の論証のためには、課税保留を許容する何らかの法的根拠が地方税上に基礎づけられていることを見出さなければならない。

課税保留の適法性についての法的構成は、以下の二つのものが考えられる。

2 不文の法を根拠とする構成

一つは、不文の法を根拠とする構成であり、法第5条第2項柱書但書の規定に現れている法意を援用するものである。

法第5条第2項柱書但書は市町村税における普通税の税目そのものの採否についての規律であるため、そのまま個別具体的な課税処分の要否につき適用できないことに注意すべきである。市町村税は普通税として6つの税目が規定されており、そのうち、「徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるものその他特別の事情があるもの」(法第5条第2項柱書但書)については、該当する税目自体を課さないこととすることができる。この規定の趣旨は、徴収経費が徴収税額に比して多額であると認められる場合には財政需要を満たすという租税本来の目的に反するところ、そのような場合には課税しないことで、徴収経費の浪費を避けることができるようにする点にあると考えられる。

このように、法第5条第2項柱書但書の趣旨が、市町村税の普通税における費用対効果の得られない税目を徴収しない裁量を認めたものであるとすると、市町村が普通税として課すと定めた税目に関しても、個別具体的な徴収手続きに際して、費用対効果が得られないものにつき、徴収しない裁量が認められると解釈することもできるのではないかと考える。徴収の目的はあくまで財政需要を満たすために金銭を徴収する点にあり、かかる目的を阻害する事情があれば、そもそも徴収しない裁量が認められるべきであり、そのような事情は税目全体についてであっても、個別具体的な対象であっても、同様に生じうるからである。

3 判例を手掛かりとした構成

もう一つは、最判平成27年7月17日裁判所時報1632号4頁（以下、「本判決」という。）を手掛かりとする構成である。

（1）本判決の本稿における注目点

本判決は、固定資産税等の賦課徴収懈怠についての違法確認と損害賠償を求めた住民訴訟に関するものである。最高裁は、法第343条第2項後段の類推適用による固定資産税の賦課を認めた原審の判断を否定し、同条第4項の適用の可否について審理させるため、差し戻した。差し戻審の判断はいまだなされておらず、本件の司法判断は決着を見ていない。本判決はもっぱら法第343条第2項後段の類推適用を否定した点について評釈がなされている⁹が、本稿では最高裁が法第343条第2項後段による賦課をしなかった限りにおいて違法とは判断をしていないという点に注目したい。

⁹ 桑原勇進『地方税法343条2項後段の類推適用による固定資産税等の賦課』法学セミナー729号125頁・2015年、園浦卓『地方税法343条2項後段の類推適用による固定資産税の賦課の可否』ジュリスト1487号10～11頁・2015年等。

（２）本判決の概要

本判決は、土地の登記の表題部の所有者欄に「大字西」等と記載されている土地（入会地）について、納税義務者が特定できないという理由から、堺市が本件土地を事実上管理している地域団体（自治会）に課税処分をせず（課税保留）、消滅時効により租税債権を消滅させたことが怠る事実にあたるとして、その損害の賠償を請求するよう求めた住民訴訟の上告審判決である。

第１審は、大字西、すなわち入会権者団体とその団体構成員の居住区域を基礎とする自治会の包括承継を認めて、入会権者団体は消滅したので、その承継団体である自治会が実体法上の所有者（法第343条第２項後段の直接適用）であるとして、堺市は納税義務者が特定できたのであるから、課税処分をしなかったことは過失があるとして、請求を一部認容した。第１審が包括承継を認めた根拠は、堺市が入会権者団体所有地に対する自治会の管理処分を支援、助言する要綱を策定し、現実登記移転事務等に協力してきたという事実である。つまり、被告である堺市自身が、入会権者団体と自治会が同一性を有することを前提に要綱を定め、実際に管理処分に協力している以上、自治会が入会地の実体法上の所有者とみなしてもよい、という判断したのである。

原審は、入会権者団体と自治会には包括承継関係がないから、法第343条第２項後段の直接適用はできないが、堺市の要綱に基づき自治会は入会地の管理処分権を有する団体と取扱われているため、実質的な所有者と評価できること、入会権者団体は消滅しているものと同視できることから、法第343条第２項後段の類推適用により、納税義務者となると判示し、やはり第１審と同様堺市は納税義務者が特定できたのであるから、課税処分をしなかったことは過失があるとして、堺市の控訴を棄却した。

ところが、最高裁は租税法律主義を理由に、法第343条第２項後段の類推適用を否定し、自治会が納税義務者であるとの原審の判断を否定した。また、堺市の要綱及びそれに基づく取扱いは自治会の入会地に対する所有権を基礎づけることはできないとして、法第343条第２項後段の直接適用も否定した。なお、最高裁は、自治会が使用者として納税義務者とみなされるかどうか（法第343条第４項）について、さらに審理を尽くさせるため、原判決における堺市敗訴部分を破棄し、大阪高裁に差し戻している。

（３）本判決と課税保留の適法性について

本判決を踏まえて、課税保留の適法性について考察するに、最高裁は少なくとも法第343条第２項後段による賦課をしないことについて、違法とは判断していない。本判決は最高裁がその判断の前提として、無意識にせよ、課税保留を必ずしも違法と考えていないことの論拠でできるとされる。

法第343条第２項後段による賦課について検討するに、不動産には無主が観念できない（民法第239条第２項）。本件対象固定資産が国に属していない以上、所有者の特定はできていないが、観念上いずれかの者の所有に属しているはずである。本件で明確なのは登記名義人として表示されている者がいかなる団体かという点だけであって、その表記されている者が存続しているのか、消滅し

ているのか、不明確である。また、消滅しているとすれば、法第343条第2項後段の適用の問題となるが、いかなる団体が実体法上の所有者であるか特定できていない。だからこそ、原審では同条項の類推適用により、本件対象固定資産の管理処分権を有する団体を実質的な所有者と評価して、納税義務者と認定したのである。この類推適用は、最高裁によって否定されたが、これは本件対象固定資産の実態的所有者の存在を否定するものではない。つまり、本件対象固定資産には所有者が存在し、ただその特定が困難であるというに過ぎない。このような状況は、事実上徴収手続きの履践を妨げる事情である。このような事情がある場合において、最高裁は少なくとも、法第343条第2項後段が適用できない事情がある場合において、同条項に基づく賦課をしないことについて違法と判断しなかった。この判断は、消極的にはあるが、事実上賦課ができない状況がある場合には、賦課をしないこと、すなわち、課税保留を適法であると評価していることを前提としていると考えられないだろうか。

仮に、賦課は羈束行為であって、いかなる理由があろうとも、課税保留を一切認めないと最高裁が考えているのであれば、納税義務者が存在し、課税要件を充足している本件において、法第343条第2項後段の類推適用を否定すること（所有者が事実上特定できないこと）を理由に、この限りにおいて原審を破棄するだろうか。すなわち、法第343条第2項前段か後段か、という賦課の適用法条が特定できなくても、また、納税義務者が特定できなくても、羈束行為である以上、賦課ができていないという状況だけで、違法と判断するはずである。

しかし、最高裁は法第343条第4項の適用の可否について審理を尽くさせるために、原審に差し戻した。同条項における賦課の可否は確定していないが、同条項による賦課もできないという判断もあり得る。本件における賦課の支障は法的なものではなく、事実認定上の支障である。そうすると、最高裁は、賦課において事実上の支障がある場合に、賦課をしないことを違法と評価しないことがあり得るという立場を示しているといえる。

本件の状況は、本稿で考察を進めてきた送付先が存在せず、事実上徴収手続きが行えない状況と類似している。つまり、いずれの事案も、賦課又は徴収手続きにおいて、その履践につき、事実上の支障が生じているということである。

本判決が前提としている考え、すなわち、賦課において納税義務者に関する適用法条の類推適用を認めず、そのため納税義務者の特定について事実上支障が生じている場合には違法の判断をしない、というものに照らして考えれば、本稿が問題としている送付先が存在せず、その選任手続きに支障が生じている場合にも、同様に違法の評価を受けないということもいえるのではないだろうか。

以上を踏まえると、最高裁は無意識にせよ、一定の場合には課税保留を許容していると考えられる。最高裁が、課税保留を許容している根拠は不明であるが、本判決は最高裁が課税保留の許容を前提として、判断を示したものであると評価できると考える。

4 要件論（実体的正当性）

上記いずれの構成にせよ、課税保留が適法であるとしたときに、次に問題となるべきなのは、いかなる要件の下で課税保留が許容されるのか、という問題である。法的根拠についての検討が形式的な正当性の問題であるとすれば、要件論の検討は実体的な正当性の問題であるといえる。

課税保留における実体的正当性を基礎づけるには、徴収目的達成に支障を生じさせる事情がなければならぬ。具体的には、①送付先が不存在である場合であること、及び②徴収経費が徴収税額に比して多額であると認められる場合等の事情があることをいずれも満たす必要があると考える。

①は類型的なものであり、②は個別的な事情を踏まえて判断することになる。

（1）①について

この要件は、課税保留の実体的正当性の契機となるもので、最初に認定すべき要件となる。送付先が存在しないからこそ、課税保留を検討する必要があるからである。この要件は、上述したように、典型的には法定代理人不存在類型、相続財産管理人不存在類型、清算人不存在類型がある。

（2）②について

この要件は、課税保留の実体的正当性を基礎づけるもので、徴収事務における費用対効果の観点から分析する必要がある。また、費用対効果が得られないという認定は課税保留をした以降の将来における予想の域を出ないものであるから、徴収目的達成に支障を生じる蓋然性も必要となる。

ア 換価可能性

納税義務者に属する財産に換価価値がない又は著しく換価困難である場合には、手続きに要した費用が回収できないため、明らかに費用対効果が得られない。この場合は、②の要件を満たすと考える。

イ 費用回収可能性

納税義務者に属する財産に換価可能性がある場合であっても、換価価値が手続きに要した費用に満たない場合には、明らかに費用対効果が得られない。この場合も、②の要件を満たすと考える。

ウ 徴収可能性

納税義務者に属する財産に換価可能性があり、換価価値が手続きに要した費用を満たす場合であっても、何らかの事情で徴収可能性がない又は徴収すべき税額が著しく低額である場合にも、費用対効果が得られない。このような事情として考えられるのは、租税債権に優先する債権がある場合又は換価価値が著しく低く、手続きに要した費用と比較しても大差ない場合と分かれる。前者の場合、抵当権など登記に公示されている債権のほか、国税その他の公債権の場合もある。後者の場合、換価価値の低さが理由となることから、上記ア又はイに準じる。

エ 徴収目的達成に支障を生じる蓋然性

アからウまでのいずれかの要件を満たせば、②の要件を満たすことになる。しかし、アからウまでのいずれかの要件、つまり徴収目的達成に支障を生じることについての蓋然性も必要である。徴

収目的達成に支障を生じる蓋然性もなく課税を保留したものの、結果的に徴収可能性があったことが判明し、時効によって租税債権を失ってしまった場合には、職務上尽くすべき注意義務を尽くしたとは評価されず、課税保留が違法と判断されるおそれがある¹⁰。

このため、合理的な調査義務を尽くして上記アからウの要件、つまり徴収目的達成に支障を生じることについての蓋然性があるかどうか判断しなければならない。

(3) 総括

以上をまとめると、課税保留が許容される要件は、①送付先が不存在である場合であること、及び②徴収経費が徴収税額に比して多額であると認められる場合等の事情があることの二つであり、②に関してはア財産に換価価値がない又は著しく換価困難であること、イ財産が換価可能であっても換価価値が費用に満たないものであること、ウ財産に換価可能性がありその換価価値が手続きに要した費用に満たす場合であっても徴収可能性がない又は徴収すべき税額が著しく低額であること、のいずれかの要件を満たすことについて、エ蓋然性があること、ということになる。

第4 対策と問題点、提言

上記述べたように、課税保留は適法である又は課税保留の適法性が争われたとしても敗訴しないという限りにおいて裁判所からの否定的評価を避けられるものであると考えている。

しかし、課税保留は本稿執筆時点（平成28年7月）において、明確に適法であるという根拠に基づいて行われているものではない。

また、現実に係争となった場合に、適法であるという評価を得る又は否定的評価を避けられるかどうかは確実に判断できない。

このため、本章では、課税保留という必要性があるが、その正当性が確実とはいえない行政の行為につき、実務においてどのような対応がとられ、また、どのような対応があるべきか、考察したい。

1 実務での対策と問題点

実務においては、自治体ごとにおいて対応は異なっている。大きく分けると、公示送達（法第20条の2）として処理する方法と課税保留として処理する方法が考えられる。このうち、公示送達に

¹⁰ 課税保留の適法性を争う場合は、時効により徴収権が消滅してしまったときにおける住民訴訟（地方自治法第242条の2第1項第4号）が考えられる。この場合で争点となりうる要件は、違法性の要件又は過失要件である。本稿の立場では、課税保留においていずれかの要件の有無についての判断基準となる職務上尽くすべき注意義務とは、費用対効果が得られるか否かにつき、必要な調査をし、それをもとに合理的な判断をする義務である。具体的には納税義務者に属する財産につき、換価可能性、費用回収可能性及び徴収可能性のいずれが欠けることで徴収目的達成に支障を生じる蓋然性があるかどうかについて、十分な調査と慎重な判断を尽くしたといえるかどうかで、違法性又は過失の有無が判断されると考える。

について考察する。

公示送達による方法は、当市でも行っていた方式である。以前行った各自治体への聞き取りによると、公示送達として処理する方法が一般的なようである。

公示送達とは、送達すべき書類について、送達を受けるべき者の住所等が明らかでない場合、又は、外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合のいずれかの要件を満たす場合に、地方団体の掲示板に掲示する方法で公示し、その掲示を始めた日から起算して7日を経過したときに、その者に書類が送達したものとみなされる制度である。この制度は、納税義務者が行方不明である場合や、住民票、登記時の住所又は届出のあった住所等を既に去り、かつ新しい住所等の各種届をせず、又は郵便局への転送届をしていない場合等の事由があるために、課税庁の側で納税義務者の住所等を把握することができないときに用いられるものである。この制度を利用すると、掲示を始めた日から起算して7日を経過した日に納税の告知が行われたものとされる。

この制度を利用する問題としては、送付先が不存在であることは送達すべき書類について、送達を受けるべき者の住所等が明らかでない場合に該当しない、つまり、公示送達の要件を欠いて無効である点である。

送達を受けるべき者の住所等が明らかでない場合とは、送付先は存在するがその所在、あて先が不明であるがために、書類を送達することができない場合をいう。一方、課税保留の対象となるべき法定代理人不存在類型、相続財産管理人不存在類型又は清算人不存在タイプのいずれの類型も、送付先自体が存在しないのである。また、手続きを履践すれば送付先を明らかにすることができるのである。

このように、課税保留の対象となる類型では公示送達の要件を満たさないことになるため、公示送達による納税の告知はできない。

2 課税保留として処理する方法と問題点

(1) 要綱

要綱で課税保留を規定し、運用基準を統一するとともに、明確な位置づけを試みようとする対策である。

当市で行おうとしている方式である。以前行った各自治体への聞き取りによると、課税保留として処理しているところはわずかであった。

インターネットにより課税保留の方法によることを公表している自治体はわずかである¹¹。これらすべてが要綱を定めて運用しているようである。要綱を定めずに運用している自治体もあると思

¹¹ 筆者が確認したところ、北海道愛別町、宮城県加美町、埼玉県川島町、京都府京丹後市、兵庫県太子町、愛媛県砥部町、福岡県志免町、熊本県五木村で要綱の形式（兵庫県太子町のみ規程の形式）で定められていた（平成28年7月1日現在）。この他の自治体においても課税保留を何らかの形式で規定し運用しているところはあると考える。

われるが、この場合課税保留の運用は公表していないと考えられるため、実態は不明である。

要綱で課税保留を定める意義は、以下の条例と同じく、以下の三つである。

まず、一つ目は、個々の職員による取扱いのばらつきをなくし、判断基準を事前に明らかにすることで、明確かつ公平な運用を確保することができるようになる点である。要綱は、行政内部で定める裁量基準の一形式である。裁量基準であるため、内部の職員の行動規範としての拘束力は有するため、取扱いの明確化及び統一化を図ることができ、明確かつ公平な運用が確保できる。

二つ目は、台帳名義人が賦課期日前に死亡しているために、そのままの状態で納税通知書を送付できない案件（以下、「死亡者課税」という。）と、課税保留を区別して管理できるようにする点である。死亡者課税は、当市を含む各自治体で問題となっているが¹²、相続人を調査して一人でも判明すればその者に全額分について納税の告知をすることができるため（連帯納税義務。法第10条の2第1項、10条、民法第432条）、課税保留における送付先不存在という問題は生じない。相続人を調査したところ、全員相続放棄をしていたことが判明するなど死亡者課税と課税保留には連続性があるが、両者の取扱いは明確に区別し、別に管理すべき事務となるのである。

三つ目は、単に納税通知書の発送を放置する場合と異なり、課税保留対象案件を個別に管理することで、課税保留の要件充足性についての定期的、定型的調査を容易かつ確実に行うことができるようになる点である。上述したように、課税保留は送付先不存在要件と換価・徴収の不能・困難要件のいずれも充足する必要があるが、これらの要件を充足しているかどうかについて、定期的に調査しなければならない。その調査対象を抽出し、調査を定型化するためには、課税保留という概念で対象を特定し、管理しなければならない。具体的な調査方法としては、送付先調査に関しては、後見等登記事項証明書又は戸籍の取得によって法定代理人の選任及び該当者を、官報の検索によって相続財産管理人の選任の有無及び該当者を、法人に関する登記事項証明書の取得によって清算人の選任の有無及び該当者を、それぞれ確認することができる。換価可能性又は徴収可能性に関しては、所有不動産の現地を調査し、又は、登記事項証明書を取得することで確認することができる。このように、課税保留を概念化し、その要件充足性についての定期的、定型的調査を行うことで、調査対象に送付先が判明した場合には送付、徴収等の可能性が明らかになった場合には管理处分権者等の選任手続きを履践することで送付することができるようになる。

一方、問題点としては、要綱は裁量基準に過ぎないため、これをもって課税保留の法的根拠とするとはできない点である。

しかし、課税保留の対象となりうる類型は普遍的、全国的に存在すると考えられ（東京財団『土地の「所有者不明化」～自治体アンケートが示す問題の実態～』2016年、東京財団『政策研究 国土の不明化・死蔵化の危機～失われる国土Ⅲ～』2014年）、そのような実態に照らすと運用を公表している自治体はわずかといえる。

¹² 各自治体における、死亡者課税の増加、その対応に苦慮している実態については、前掲論文（2014年）19～21頁、前掲論文（2016年）1～21頁）に詳しい。

(2) 条例

条例によって課税保留を規定し、運用する対策である。条例による対応の実例は、確認できていないが、考えられる方法である。条例は議会により制定されるものであるから、課税保留に民主的正統性を付与するものである。しかし、課税保留を条例によって規定したとしても、これをもって課税保留の法的根拠とすることはできない。

上述したように、本稿の立場は、課税保留は適法と考えるものである。これは、地方税法上適法と考える立場であって、課税保留の法的根拠は地方税法そのものである。したがって、この立場からは条例が適法性の根拠とはならない。

本稿の立場とは異なり、地方税法上課税保留の適法性を根拠づけることはできない、という立場を採るのであれば、条例によっても課税保留の法的根拠とならない。

条例は法令の違反しない限りにおいて制定でき（地方自治法第14条第1項）、違反しているかどうかは両者の対象事項と規定文言を対比するのみでなく、それぞれの趣旨、目的、内容及び効果を比較し、両者の間に矛盾抵触があるかどうかによって決しなければならない（最大判昭和50年9月10日刑集29巻8号489頁）。

地方税法上、課税保留の適法性を根拠づけることはできないという立場に立てば、いかなる事情があろうとも、課税庁は課税、すなわち、納税の告知が義務付けられているということになる。そうすると、地方税法によって義務付けられている納税の告知を、条例によって一定の場合納税の告知をしないことを認めるのであるから、条例は法の規定の趣旨、目的に反し、その効果（この場合、納税の告知を義務付けるという効果）を阻害する内容を有するものとして許されないことになる¹³。

このように考えると、課税保留が適法であるとする立場からすると既に地方税法がその法的根拠となるから条例による規定はその法的根拠となりえないし、課税保留が適法ではないとする立場からすると条例は地方税法の規定の趣旨、目的に反し、その効果を阻害するものとして違法、無効となる。

以上により、条例での対応はこれをもって法的根拠とすることはできない。

(3) 地方税法の改正

実務においては、課税保留の法的根拠が明確でないまま、現実に生起する送付先不存在案件の処理をなし崩し的に課税保留という方式で対処している。

しかし、課税保留が適法であるか、適法ではないか、いずれが正しいかは別として、この結論が不明確であることは望ましい状態とはいえない。

したがって、一定の場合において課税保留を明確に適法とするため、地方税法を改正することが最も望ましいといえる。

¹³ 条例と地方税法の関係が争われたものとして、最判平成25年3月21日民集67巻3号438頁がある。

具体的には、地方税法第3章第2節第2款の規定の中に、個別的な納税義務者における送付先の状態に着目して、「徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるものその他特別の事情がある」(法第5条第2項柱書但書)という規定と同じ趣旨に基づく規定が置かれることが望ましいと考える。

その具体的要件は、上述したように、①送付先が不存在であること、及び②徴収経費が徴収税額に比して多額であると認められる場合等の事情があることの二つであり、②に関しては換価可能性、費用回収可能性、徴収可能性のいずれかの基準に照らし徴収目的達成に支障を生じさせる蓋然性があるかどうかで判断する、ということになる。

第5 総括

固定資産税は固定資産を課税客体とし、固定資産の所有という事実に着目して担税力を認めて課税する税目である。

したがって、納税義務者及び送付先に関する問題は、私法上の所有権及び管理処分権の帰属の帰趨に左右されることになる。つまり、納税義務や送付先という公法上の問題が、私法の規律を受けることになるのである。

現行の民法は、固定資産に関する私法上の取引が法的に不可能にならないように設計されており、実体法上の権利保護（静的安全保護）と取引の可能性確保（動的安全保護）の調和を図っている。これらの制度が、制限能力者保護制度、相続財産法人制度及び清算制度などなのである。

このような制度はもっぱら取引の可能性確保のために整備されたものであって、固定資産税における現実の処分可能性を想定したものではない。

取引も課税処分も具体的権利義務の設定行為である点では異ならないが、両者は選択の可否という点で決定的に異なる。

取引の場合、各取引主体は取引先を自由に選択でき、取引しないことも選択できる（契約自由の原則）。つまり、各取引主体は取引すべき価値があると判断した固定資産に限って、費用を掛けて手続きをすることができ、価値がないと判断すれば手続きをしないこともできる。

一方、課税処分の場合、租税の公平性原則に照らして、法的根拠がない場合、課税処分をしないという選択はできない。費用が過分に掛かっても、また、費用が全く回収できなくても、手続きをしたうえで、課税処分すべきことになるのである。

このように、取引と課税処分は前提が全く異なるのであり、私法の規律で公法を規律すると、構造上のギャップを招くことになる。

本稿で指摘した送付先が存在しないという問題の本質は、上述した構造上のギャップにある。このような構造上のギャップを所与のものとするのであれば、問題の本質的解決は、両者の前提を揃えることしかない。つまり、取引はその可否が選択できるのであるから、課税処分についてもその

可否を選択できるようにするしかない。課税保留とは、課税処分をしないことを選択することであり、送付先が存在しないという問題の本質的な解決策である。

課税保留における最大の問題点は、その適法性、つまり、法的根拠の所在であり、本稿で論証したように、現行法においてもその根拠は見いだせると考えられる。しかし、その当否は確定しているものではなく、実際に訴訟の結果が出てみないと明らかにならない。

送付先が存在しないという問題は、日々全国で生起している問題¹⁴であり、しかも、その問題の解決案の当否は、訴訟の結果が出なければ結論が確定しないという不安定な状況にある。

このような不安定な状況を解消するためには、地方税法上に明確な課税保留の根拠規定を創設するしかない。そうすることで、課税保留に関する適法性の当否の問題は解消され、明確な要件の下、租税の公平性を担保しつつ、合理的な徴税事務が確保できるのである。

以 上

¹⁴ 自治体における課税保留の実態については、前掲論文（2014年）20～21頁、前掲論文（2016年）22～25頁）に詳しい。前掲論文（2016年）では、東京財団による自治体に対するアンケート結果がまとめられ、より詳細な実態が明らかとなっている。その中には、課税保留をする理由として、本稿でも指摘したような費用対効果が得られないなどの指摘もなされている。